



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 09-05-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμ. Αποφ.: 1147

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή ... ΤΟΥ ... με ΑΦΜ ..., κατοίκου και αντικείμενο εργασιών, τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών κατά: α) της με αριθμ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, β) της με αριθ. ...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και γ) της με αριθμ. ...-2016

2016 2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, και των από/2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Δυνάμει της με αριθ. .../...-2014 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε, επανέλεγχος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, η οποία έχει περαιωθεί με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, καθότι, προέκυψαν νέα στοιχεία για την υπό έλεγχο χρήση, ήτοι, λήψη 6 εικονικών φορολογικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στοιχείων, καθαρής αξίας 42.080,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 7.995,20 €, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «....».

Αφορμή ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. .../27-03-2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .. και η με αριθμό πρωτ. .../03-04-2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση με την επωνυμία «» με ΑΦΜ, έχει πραγματοποιήσει εικονικές συναλλαγές με επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και με την προσφεύγουσα επιχείρηση «» .

Συγκεκριμένα από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου προέκυψε ότι ο προσφεύγων, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, κατά τη χρήση 2009 τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία :

A/A		ΧΡΗΣΗ 2009		
	Αρ.& ημερομηνία στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία με Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	Τ.Π.Υ. .../13-05-2009	10.800,00	2.052,00	12.852,00
2	Τ.Π.Υ. .../15-05-2009	11.280,00	2.143,20	13.423,20
3	Τ.Π.Υ. .../07-12-2009	5.000,00	950,00	5.950,00
4	Τ.Π.Υ. .../14-12-2009	4.900,00	931,00	5.831,00
5	Τ.Π.Υ. .../21-12-2009	5.100,00	969,00	6.069,00
6	Τ.Π.Υ. .../28-12-2009	5.000,00	950,00	5.950,00
	Συνολική αξία	42.080,00	7.995,20	50.075,20

τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «....», κατά παράβαση των διατάξεων 2§1, 7§1, 11 και 12§1, 18§2, 9 και 30§3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Κατόπιν τούτου και κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ. 1019/2011, εκδόθηκαν, για τις ανωτέρω παραβάσεις Κ.Β.Σ., σχετική έκθεση ελέγχου και

πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ταυτόχρονα με το με αριθμ. .../.../...-2016 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό περαίωσης του ν. 3888/2010, βάσει της με αριθμ. πρωτ./...-2016 συστημένης επιστολής. Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε το ανωτέρω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... διενήργησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του ν. 2523/1997. Οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις ήταν μεγάλης έκτασης σε σύγκριση με τα οικονομικά μεγέθη της προσφεύγουσας επιχείρησης, (η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2009, συνολικής καθαρής αξίας 42.080,00 €, σε αναλογία των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ύψους 311.932,05 €, είναι της τάξης των 15,41 % επί των ακαθάριστων εσόδων), συνεπεία των οποίων ήταν η ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων, και η προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι ο έλεγχος προσδιόρισε, στη φορολογία εισοδήματος, το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά για την ως άνω διαχειριστική περίοδο και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, ενώ στην φορολογία Φ.Π.Α., προέβη σε νέα εκκαθάριση του φόρου, αναπροσαρμόζοντας τις εισροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ως προς τις φορολογητέες δαπάνες, δεδομένου ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης είναι η ύπαρξη νομίμου παραστατικού, γεγονός που δεν συμβαίνει στην συγκεκριμένη περίπτωση, εκδίδοντας τις παρακάτω προσβαλλόμενες πράξεις με τις αντίστοιχες εκθέσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, οι οποίες και αποτελούν την αιτιολογία αυτών.

Με την αριθμ. .../...-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 -31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 12.531,68 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 15.038,02 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, ήτοι συνολικό ποσό 27.563,28 €.

Με την αριθμ. .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 7.995,20 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 9.594,24 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2009, ήτοι συνολικό ποσό 17.589,44 €.

Με την αριθμ. .../...-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 23.985,60 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικού στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι συναλλαγές με την εκδότρια εταιρεία «. .», ήταν πραγματικές και η συνεργασία με την ανωτέρω εταιρεία κινήθηκε στα πλαίσια της αρχής της καλής πίστης, καθότι η εκδότρια είχε την εικόνα μιας μεγάλης εταιρείας με εμπειρία στις κατασκευές μεγάλων έργων, είχε σταθερή έδρα επί τρία έτη, απασχολούσε προσωπικό με συμβάσεις έργου και μίσθωνε μηχανήματα προκειμένου να εκτελέσει τις σχετικές εργασίες. Επίσης επικαλείται, ότι ουδέποτε επισκέφθηκε την έδρα της επιχείρησης ή επικοινωνήσε τηλεφωνικώς με την εκδότρια, καθότι δεν προέκυψε ανάγκη προς τούτο, αλλά συνεργάστηκε στο εργοτάξιο του υπό κατασκευή τότε έργου.
2. Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί του επιδιωκόμενου σκοπού της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επισημαίνουμε τα παρακάτω:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη, ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «*Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

[Άρθρο 30§1](#): «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

[Άρθρο 32§1](#): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, επιπλέον, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 506/2012).

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική

Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): 1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#)).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....», ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθότι:

- Δεν λειτούργησε στη δηλωμένη έδρα της...., Θεσσαλονίκη. Διαπιστώθηκε δε ότι : α) στην είσοδο της πολυκατοικίας και στο γραμματοκιβώτιο υπήρχε η επιγραφή, β) ο ιδιοκτήτης του διαμερίσματος στον 5^ο όροφο της πολυκατοικίας, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, δήλωσε με γνωστοποίησή του προς την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ότι μίσθωσε το ακίνητο στην ελεγχόμενη για το χρονικό διάστημα από 12/10/2005 ως 29/02/2008. Επίσης, δεν λειτούργησε στην έδρα που υπήρχε αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής της,, Θεσσαλονίκη. Στη νέα αυτή διεύθυνση, υπάρχει σε κατάσταση παραπλεύρως της οικοδομής, μια μικρή επιγραφή η οποία αναφέρει την επωνυμία και όροφος 4^{ος} γραφείο 5. Ούτε στο κατάστημα αλλά ούτε και στον 4^ο όροφο της πολυκατοικίας βρέθηκαν στοιχεία για την παρουσία της εκδότριας.
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της υπηρεσίας μας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α. Θεσσαλονίκης, που με έγγραφό του (ΑΠ .../28-02-2012) δήλωσε ότι η ..., με ΑΦΜ, δεν έχει υποβάλλει Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις και συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 21/10/2005 ως 31/12/2010.
- Από το αρχείο της Δ.Ο.Υ...., προκύπτει ότι η εταιρία «.....» με ΑΦΜ ..., δεν έχει, ούτε είχε ποτέ, στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχανήμα έργου. Το ίδιο επιβεβαιώνει και το με ΑΠ .../.../23-02-2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, αναφέροντας ότι σύμφωνα με το αρχείο της υπηρεσίας τους και το οικονομικό αρχείο μηχανημάτων όλης της χώρας του ΥΠ.ΥΠΟ.ΜΕ – Γ.Γ.Δ.Ε Δ13, δεν υπάρχει μηχανήμα έργου στο όνομα με ΑΦΜ
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, τόσο της Δ.Ο.Υ., όσο και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.

- Ο Κος Β....., φερόμενος, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, ως λογιστής της, δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν 1599/86 ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ σχέση με την εταιρία με ΑΦΜ
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών μόνο για τη χρήση του 2008, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2006 ως και 2010.
- Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της ελεγχόμενης και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.
- Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση τα ΑΦΜ των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
- Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την ελεγχόμενη σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποιήσε.
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. Έτος 2009 και έπειτα.
- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2010.

Όλα τα προαναφερθέντα συνηγορούν στο ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η εκδότρια απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό.

Από την άλλη πλευρά για την ευθύνη των ληπτριών επιχειρήσεων σχετικά με την λήψη (αποδοχή) και καταχώρηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων στα θεωρημένα βιβλία τους, επισημαίνονται τα εξής :

Το ύψος της αξίας, ο όγκος κάθε συναλλαγής, που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, όπως της επίσκεψης στην έδρα της επιχείρησης, της παραγγελίας και της μεταφοράς των ειδών που αγοράστηκαν, της εξόφλησης του αντιτίμου των φορολογικών στοιχείων, στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στις λήπτριες επιχειρήσεις υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων.

Η αποδοχή και καταχώρηση στα θεωρημένα λογιστικά βιβλία τους από τις λήπτριες επιχειρήσεις, των εικονικών φορολογικών στοιχείων και η έκδοση αυτών από την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των στοιχείων και των ληπτριών επιχειρήσεων.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο προκειμένου να αποδείξει ότι καλοπίστως υπελάμβανε ότι η εκδότρια «.....» ήταν πράγματι αυτή που εκτέλεσε τις συμφωνηθείσες συναλλαγές, ήτοι, ότι ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων προέβη στις απαιτούμενες ενέργειες προκειμένου να επιβεβαιώσει τα αναγκαία στοιχεία της εκδότριας

εταιρείας, ζητώντας νομιμοποιητικά έγγραφα σύστασης, ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης των φορτηγών και μηχανημάτων έργου, που θα χρησιμοποιούνταν στα έργα, καθώς κανένα από τα μηχανήματα που χρησιμοποίησε η ως άνω εκδότρια δεν ήταν της ιδιοκτησίας της.

Όλα τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν εξοφλήθηκαν από τον προσφεύγοντα μέσω τραπεζικής επιταγής ή κατάθεσης σε λογαριασμό, αλλά τοις μετρητοίς, αποδυναμώνουν τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί της καλής του πίστης, και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, περαιτέρω, η κρίση περί του επιδιωκόμενου σκοπού της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων αναφέρεται μόνο στην έκθεση της Δ.Ο.Υ., το κείμενο της οποίας παρατίθεται αυτούσιο στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., και η κρίση αυτή, αναφέρεται στις ανύπαρκτες, στο σύνολό τους, συναλλαγές της εκδότριας «... ».

Απεναντίας, σύμφωνα με τις συνταχθείσες από την Δ.Ο.Υ. εκθέσεις ελέγχου, η εικονικότητα των συναλλαγών του προσφεύγοντος με την ως άνω εκδότρια εταιρεία ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη και εν προκειμένω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβάσιμα προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. .../.....-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	21.901,63	63.846,95	63.846,95
Φόρος που αναλογεί		9.150,72	9.150,72

Πιστωτικό ποσό φόρου	3.380,96	3.380,96	3.380,96
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		15.038,02	15.038,02
Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου		-6,42	-6,42
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		27.563,28	27.563,28
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης	3.380,96		

Υπ'αρ./....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	311.932,05	311.932,05	311.932,05
Αξία φορολογητέων εισροών	280.640,43	238.560,43	238.560,43
Φόρος εκροών	59.267,09	59.267,09	59.267,09
Υπόλοιπο φόρου εισροών	59.267,09	51.271,89	51.271,89
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		7.995,20	7.995,20
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου			
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση			
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		9.594,24	9.594,24
Καταλογιζόμενο ποσό		17.589,44	17.589,44

Υπ'αρ./....2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου (7.995,20 χ3)	23.985,60 €
--	--------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.